Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 29 del 5 febbraio 1998 - Serie generale

Spediz. abb. post. 45% - art. 2, comma 20/b
Legge 23-12-1996, n. 662 - Filiale di Roma

GAZZETTA UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA **Roma - Giovedì, 5 febbraio 1998** SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 22

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 22 gennaio 1998, n. **26/E.**

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 467, recante: «Disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito d'imposta sugli utili societari, a norma dell'art. 3, comma 162, lettere *e)* ed *i)*, della legge 23 dicembre 1996, n. 662».

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 22 gennaio 1998, n. **26/E.** — *Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 467, recante: «Disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito d'imposta sugli utili societari, a norma dell'art. 3, comma 162, lettere* e) *ed* i), *della legge 23 dicembre 1996, n. 662»:*

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 22 gennaio 1998, n. **26/E.**

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 467, recante: «Disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito d'imposta sugli utili societari, a norma dell'art. 3, comma 162, lettere *e)* ed *i)*, della legge 23 dicembre 1996, n. 662».

Alle Direzioni regionali delle entrate
Agli Uffici unici delle entrate
Agli Uffici distrettuali delle imposte dirette
Agli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto
Ai Centri di servizio delle imposte dirette ed indirette
Alle Direzioni centrali del dipartimento delle entrate
Alla Direzione generale degli affari generali e del personale
Al Dipartimento del territorio
All'Ufficio del segretario generale
Al Servizio centrale degli ispettori tributari
Al Comando generale della Guardia di finanza

Premessa.

Con l'art. 3, comma 162, lett. e) ed i), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il Governo della Repubblica è stato delegato ad emanare uno o più decreti legislativi recanti disposizioni che - nell'ambito di un più ampio progetto di semplificazione e razionalizzazione delle disposizioni applicabili alle società - abroghino il regime della maggiorazione di conguaglio e modifichino la disciplina del credito d'imposta sugli utili societari.

In particolare, la lett. e) della menzionata disposizione ha previsto l'abrogazione della maggiorazione di conguaglio nonché l'affrancamento obbligatorio delle riserve di cui ai commi 2 e 4 dell'articolo 105 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva.

Inoltre, la successiva lett. i) della citata norma, nell'imporre il coordinamento della disciplina del credito d'imposta sugli utili societari con le disposizioni di cui alle precedenti lettere dello stesso comma 162 e con la lett. m)

del comma 160 del citato art. 3, ha stabilito altresì che "*l'ammontare del credito d'imposta non potrà essere superiore all'effettivo ammontare dell'imposta pagata dalla società alla cui distribuzione di utili il credito d'imposta è riferito*".

Tali criteri e principi direttivi sono stati recepiti ed attuati dal legislatore delegato con l'emanazione del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 467 (il cui testo è riportato in Appendice alla presente circolare), pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 3 del 5 gennaio 1998.

CAPITOLO I

1. INQUADRAMENTO GENERALE DELLA NUOVA DISCIPLINA DEL CREDITO D'IMPOSTA E ABROGAZIONE DELLA MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO

1.1. La previgente disciplina del credito di imposta sugli utili societari e la maggiorazione di conguaglio.

Come è noto, la legge 16 dicembre 1977, n. 904, al fine di evitare il fenomeno della cosiddetta doppia imposizione sul reddito prodotto dalla società, aveva introdotto una disciplina che riconosceva ai soci il credito d'imposta sugli utili societari, indipendentemente dall'imposta assolta dalla società stessa. Conseguentemente, poteva verificarsi che i soci beneficiassero di crediti di ammontare eccedente quello delle imposte assolte dalla società.

Per ovviare a tale inconveniente, con la legge 25 novembre 1983, n. 649, e stato introdotto il regime della maggiorazione di conguaglio, secondo cui al credito d'imposta, riconosciuto ai soci delle società soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, doveva corrispondere un equivalente onere tributario a carico dei soggetti eroganti.

Tale regime imponeva alla società (o all'ente) di "coprire" il credito d'imposta sugli utili distribuiti, qualora questi ultimi fossero di importo eccedente il 64 per cento del reddito dichiarato ovvero le riserve distribuite fossero formate con utili eccedenti detto limite, mediante il versamento della maggiorazione di conguaglio nella misura dei 9/16 dell'eccedenza degli utili ovvero di tali riserve.

1.2. La nuova disciplina del credito d'imposta sugli utili societari

Le disposizioni recate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 467 in commento hanno modificato la disciplina di cui sopra, stabilendo, in linea di principio, che la società (o l'ente) non è piu obbligata ad attuare l'anzidetto versamento a titolo di maggiorazione di conguaglio e che ai soci è attribuito il credito d'imposta sugli utili percepiti nei limiti delle imposte assolte dai soggetti eroganti.

Una novità di rilievo della nuova disciplina è rappresentata dall'introduzione del credito d'imposta "limitato". Infatti, in taluni casi specificamente previsti dalla legge, ancorchè gli utili distribuiti non siano stati assoggettati ad imposizione, viene riconosciuto ai soci un credito d'imposta al solo fine di trasferire ai soci stessi il beneficio spettante alla società. Tale credito è "limitato" in quanto lo stesso può essere utilizzato per compensare non l'intera imposta dovuta dal contribuente, bensì solo quella riferibile a detti utili, con la conseguenza che l'eventuale eccedenza non potrà essere chiesta a rimborso né riportata a scomputo delle imposte relative agli esercizi successivi.

1.3. Le modifiche recate al Tuir.

L'art. 2 del decreto legislativo n. 467 del 1997 ha modificato la disciplina del credito d'imposta sui dividendi e abrogato l'istituto della maggiorazione di conguaglio apportando conseguentemente alcune modificazioni all'art 14 e sostituendo l'art. 105 del Tuir.

Con il comma 1 dell'art. 14 del Tuir, viene fissato il principio in base al quale il credito d'imposta spetta ai soci nei limiti delle imposte assolte dalla società, mentre l'art. 105 del Tuir, nella nuova formulazione, detta regole per la "memorizzazione" delle imposte assolte dalla società e per la loro utilizzazione ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta ai soci in sede di distribuzione degli utili.

In particolare, il nuovo art. 14, comma 1, del Tuir, come modificato dall'art. 2, comma 1, n. 3), del decreto legislativo in esame, dispone che "*se alla formazione del reddito complessivo concorrono utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 87, al contribuente è attribuito un credito d'imposta pari al 58,73 per cento dell'ammontare degli utili stessi nei limiti in cui esso trova copertura nell'ammontare delle imposte di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 105*".

Occorre preliminarmente osservare che con la nuova percentuale del credito d'imposta, fissata nella misura del 58,73, si realizza l'adeguamento del credito stesso all'aliquota IRPEG attualmente stabilita nella misura del 37 per cento. In particolare, l'anzidetta percentuale è il risultato del rapporto tra 37 e 63, cioe tra l'IRPEG applicata su un imponibile di 100 (al lordo dell'imposta) e l'importo che residua per la distribuzione ai soci dopo l'applicazione dell'imposta stessa.

Nella nuova disciplina assume rilievo, come verrà meglio precisato nel prosieguo, oltre all'ammontare delle imposte effettivamente assolte dalla società, cui corrisponderà il credito d'imposta ordinario, anche quello relativo alle imposte "*non assolte*" (da considerare imposte "virtuali"), cui corrisponderà un credito d'imposta limitato che viene riconosciuto ai soci in quanto riferibile a proventi che fruiscono di agevolazioni; tale credito d'imposta limitato viene riconosciuto ai soci al fine di trasferire agli stessi l'agevolazione connessa alla non imponibilità dei proventi della società medesima.

A tal fine gli artt. 96, 96-bis e 106 del Tuir sono stati modificati per adeguarne la portata alla nuova disciplina.

Inoltre, si e reso necessario disciplinare il meccanismo applicativo del credito d'imposta "limitato", con apposite modifiche agli artt. 11 e 94 del Tuir, e abrogare l'art. 91-bis, comma 2, che contiene un riferimento alla maggiorazione di conguaglio non più attuale.

Nella presente circolare sarà usato il termine "credito d'imposta", senza alcuna aggettivazione, per indicare il credito d'imposta di cui agli artt. 11, comma 3, e 94, comma 1, del Tuir, la cui applicazione è la medesima prevista dal previgente regime e "credito d'imposta limitato" per indicare quello la cui applicazione è disciplinata dai predetti articoli, rispettivamente, ai commi 3-bis e 1-bis. Inoltre, sara' utilizzato il termine "società" per intendere "società o ente" e il termine "socio" per intendere "socio o partecipante".

CAPITOLO II

2. INDIVIDUAZIONE, MEMORIZZAZIONE E UTILIZZAZIONE DELLE IMPOSTE DISPONIBILI PER L'ATTRIBUZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA AI SOCI

Il nuovo meccanismo che sostituisce la maggiorazione di conguaglio è caratterizzato, come chiarito in precedenza, dall'attribuzione ai soci del credito d'imposta e del credito d'imposta limitato fino a concorrenza, rispettivamente, delle imposte di cui alle lett. a) e b) del nuovo articolo 105, comma 1, del Tuir, sostituito dall'art. 2, comma 1, n. 10, del decreto legislativo in commento. Pertanto, la società è tenuta a "memorizzare" separatamente tali imposte, sia nella fase della loro determinazione che in quella del loro utilizzo.

A tale riguardo il predetto comma 1, dell'art. 105, del Tuir prevede che, ai fini della determinazione del credito d'imposta spettante ai soci, le società e gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), del Tuir, sono tenuti a indicare, distintamente, nella dichiarazione dei redditi i seguenti ammontari complessivi:

a) imposte determinate ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 105 del Tuir;
b) imposte determinate ai sensi del comma 4 dell'art. 105 del Tuir.

2.1 Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) del TUIR

Ai sensi dell'art. 105, comma 2, del Tuir, le imposte che concorrono alla formazione dell'ammontare disponibile per l'attribuzione del credito d'imposta, sono costituite dalle seguenti:

- imposte liquidate nella dichiarazione dei redditi;
- imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e iscritte in ruoli non più impugnabili;

- imposte derivanti da accertamenti divenuti definitivi ;
- imposte applicate a titolo di imposta sostitutiva.

2.1.1. Imposte liquidate nella dichiarazione dei redditi

Trattasi delle imposte sul reddito delle persone giuridiche, liquidate in dichiarazione dal contribuente con riguardo al reddito complessivo imponibile dichiarato a decorrere dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, ancorché non versate. Pertanto, ad esempio, per i soggetti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, concorrono alla formazione di detto ammontare le imposte riferentesi ai redditi conseguiti nel periodo d'imposta 1997, liquidate nella dichiarazione dei redditi presentata nel 1998.

Considerato che la norma fa riferimento alle imposte "liquidate", vanno considerate le imposte riferibili al reddito complessivo imponibile indipendentemente dall'utilizzo di eventuali crediti d'imposta concessi a favore di determinate categorie di contribuenti (quali ad esempio il credito d'imposta concesso per gli incentivi per le piccole imprese di cui all'art. 4 della L. n. 449 del 1997, ecc.)

Concorrono a formare detto ammontare anche le maggiori imposte liquidate a seguito della dichiarazione integrativa di cui all'art. 9, ottavo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (cosiddetto "ravvedimento operoso").

Peraltro qualora alla formazione del reddito complessivo della società abbiano concorso dividendi per i quali è stato attribuito alla società stessa il credito d'imposta "limitato", le imposte riferibili a tali dividendi, ancorchè liquidate nella dichiarazione dei redditi, concorrono a formare l'ammontare di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, anziché quello di cui alla lett. a) in argomento (a tal fine si fa rinvio a quanto precisato al paragrafo 2.2.2).

Si precisa inoltre che, per effetto dell'art. 106-bis del Tuir, come sostituito dall'art. 2, comma 1, n. 13, del decreto legislativo in esame, anche le imposte per i redditi prodotti all'estero, per i quali, in base alle convenzioni contro le doppie imposizioni è riconosciuto un credito d'imposta figurativo, concorrono a formare l'ammontare di cui alla menzionata lett. b), anzichè quello di cui alla lett. a) (a tal fine si fa rinvio a quanto precisato al paragrafo n. 4.4)

Esempio.

Determinazione dell'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir

Utile di esercizio	L. 189
Variazione in aumento (per imposte indeducibili)	L. 111
Reddito complessivo imponibile	L. 300
IRPEG (37 per cento di L. 300)	L. 111

In tale ipotesi, l'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir, da utilizzare in caso di distribuzione degli utili o delle riserve per l'attribuzione del credito d'imposta è pari a L. 111.

La società potrà distribuire l'intero utile di L. 189, attribuendo ai soci un credito d'imposta pari a L. 111 (189 x 58,73 per cento).

2.1.2 Imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e iscritte in ruoli non più impugnabili.

Avuto riguardo alla decorrenza della nuova disciplina, ai fini di cui trattasi si dovrà tener conto delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e iscritte in ruoli non più impugnabili, che si riferiscono a redditi relativi ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 1996; ciò in coerenza con quanto precisato nel precedente paragrafo 2.1.1, dal quale si

evince che la nuova disciplina del credito d'imposta si applica ai redditi conseguiti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996.

Nell'ammontare di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir, vanno incluse solo le maggiori imposte liquidate rispetto a quelle dichiarate dal contribuente e non vanno comunque considerati gli importi versati a titolo di interessi, soprattasse o pene pecuniarie.

In merito alla data in cui tali importi vanno considerati, deve farsi riferimento a quella in cui dette imposte sono iscritte in ruoli non più impugnabili, e ciò sia per scadenza dei termini previsti per l'impugnativa (in tal caso l'imposta concorre a formare detto ammontare alla data di scadenza del termine) ovvero a seguito di sentenza passata in giudicato, per la parte che ha avuto esito sfavorevole per la società.

2.1.3 Imposte derivanti da accertamenti divenuti definitivi.

Relativamente alle imposte derivanti da accertamenti divenuti definitivi, analogamente a quanto già detto nel precedente paragrafo con riguardo alle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 660 del 1973, si precisa che le stesse assumono rilievo ai fini di cui trattasi se si riferiscono a redditi relativi ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 1996. Per quanto riguarda gli accertamenti divenuti definitivi, relativi a redditi conseguiti in periodi d'imposta precedenti quello in corso al 31 dicembre 1997, si fa rinvio ai chiarimenti che verranno forniti nel prosieguo della presente circolare in merito alla applicabilità dell'art. 107 del Tuir.

Ai fini della individuazione del momento di imputazione di dette imposte per la determinazione dell'ammontare di cui trattasi, si applicano i medesimi criteri indicati nel precedente paragrafo.

Si precisa, inoltre, che concorrono a formare l'ammontare in argomento anche:

- le maggiori imposte liquidate per effetto dell'accertamento con adesione. A tale riguardo occorre fare riferimento alla data in cui la maggiore imposta accertata è versata o, in caso di pagamento rateale, alla data in cui viene versata la prima rata e si sia provveduto alla prestazione della garanzia prevista dall'art. 8, comma 2, del D.Lgs n. 218 del 1997;

- le imposte definite per effetto della conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, come sostituito dall'art. 14 del predetto decreto legislativo n. 218 del 1997. Si precisa al riguardo che va considerata sia l'ipotesi di conciliazione esperita dinanzi alla Commissione tributaria, sia quella di conciliazione fuori udienza conclusasi per effetto del deposito da parte dell'ufficio presso la segreteria della Commissione tributaria di una proposta alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. In entrambi i casi, ai fini di cui trattasi, occorre fare riferimento alla data di pagamento dell'intera somma dovuta o, in caso di pagamento rateale, alla data in cui viene versata la prima rata e si sia provveduto alla prestazione della garanzia prevista dall'art. 14, comma 3, del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Non vanno comunque considerati gli importi versati a titolo di interessi, soprattasse o pene pecuniarie.

2.1.4 Imposte applicate a titolo di imposta sostitutiva.

Concorrono a formare l'ammontare delle imposte in esame anche quelle applicate a titolo di imposta sostitutiva.

Ai fini dell'individuazione del momento in cui dette imposte rilevano, valgono gli stessi criteri già esaminati nei punti precedenti. Tra tali imposte rientrano, per espressa previsione dell'art. 4, comma 1, del decreto legislativo n. 467 del 1997, le imposte sostitutive di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, relativo al riordino della disciplina delle operazioni di cessione e conferimenti di

aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento, fusione, scissione e permuta di partecipazioni.

Le imposte sostitutive, per le quali non vi sia l'obbligo di liquidazione in dichiarazione, rilevano, in via di principio, alla data in cui si concretizza il presupposto della loro debenza, indipendentemente dalle modalità di versamento.

2.1.5 Altri importi

Per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 3, comma 4, lett. d), del decreto legislativo in commento, rientrano tra le imposte in esame, i nove sedicesimi dell'eccedenza di cui all'art. 105, comma 3, del Tuir, nel testo vigente anteriormente alla modifica recata dal predetto decreto (cosiddetta "franchigia"), per la parte non utilizzata per l'affrancamento delle riserve assoggettabili a maggiorazione di conguaglio. Tale importo va computato per quote costanti nella dichiarazione dei redditi presentata nel secondo esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996 e in quelle relative ai nove periodi d'imposta successivi (cfr. Capitolo 6, paragrafo 6.2).

2.1.6 Deroga al criterio generale relativo alla data di memorizzazione delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir

Ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta e della scelta del tipo di credito, occorre fare riferimento alle imposte liquidate nelle dichiarazioni dei redditi, alle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e iscritte in ruoli non più impugnabili ovvero derivanti da accertamenti divenuti definitivi nonché le imposte applicate a titolo di imposta sostitutiva entro la data della delibera di distribuzione degli utili d'esercizio, delle riserve e degli altri fondi, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'art. 44 del Tuir, nonché delle

riduzioni di capitale che si considerano distribuzione di utili ai sensi del comma 2 del predetto art. 44.

Tuttavia, in deroga a tale criterio, qualora vengano distribuiti utili di esercizio, il comma 3 dell'art. 105 del Tuir stabilisce che concorre a formare l'ammontare di cui alla lett. a) del comma 1 l'imposta liquidata nella dichiarazione dei redditi del periodo al quale gli utili si riferiscono, anche se il termine di presentazione di detta dichiarazione scade successivamente alla data della delibera di distribuzione.

Pertanto, in caso di distribuzione di utili d'esercizio, ai fini della attribuzione ai soci del credito d'imposta, la società terrà conto oltre che delle imposte liquidate, accertate o applicate entro la data della delibera di distribuzione, anche di quelle relative alla dichiarazione dei redditi del periodo al quale gli utili si riferiscono, presentata successivamente alla data della delibera.

Ne deriva che se ad esempio, la delibera di distribuzione degli utili d'esercizio relativi al periodo d'imposta 1998 avviene, il 30 aprile 1999, la società, nell'attribuire il credito di imposta, computerà l'imposta da liquidare nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 1998, che sarà presentata successivamente alla data della delibera stessa.

Inoltre, sempre in deroga al criterio di carattere generale previsto all'art. 105, comma 2, del Tuir, qualora vengano distribuite riserve in sospensione d'imposta, dovrà tenersi conto anche dell'imposta liquidata per il periodo nel quale tale distribuzione è deliberata.(art. 105, comma 3, secondo periodo, del Tuir.)

Pertanto, se la delibera di distribuzione di una riserva in sospensione d'imposta avviene, ad esempio, il 30 aprile 1998, la società dovrà attribuire il credito di imposta tenendo conto anche dell'ammontare dell'imposta che sarà liquidata nella dichiarazione da presentare nel 1999 (relativa ai redditi del 1998) e non quindi delle imposte che saranno liquidate nella dichiarazione dei redditi presentata nel 1998 (per i redditi del 1997), se tale ultima dichiarazione viene presentata successivamente al 30 aprile 1998.

2.1.7 Versamenti integrativi

Come più volte chiarito, il credito d'imposta può essere attribuito, in base alla nuova disciplina, nei limiti in cui esso trova copertura nell'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir.

Tuttavia, la società erogante può, ai sensi di quanto previsto dall'art. 105-bis, introdotto nel Tuir dall'art. 2, comma 1, n. 11, del decreto legislativo in commento, incrementare l'ammontare indicato nella citata lett. a) di un'imposta corrispondente al maggior credito attribuito. Tale versamento integrativo dovrà essere indicato nella dichiarazione dei redditi tra gli incrementi delle imposte di cui alla stessa lett. a), secondo quanto si dirà nel prosieguo.

In particolare, tale integrazione va effettuata:

- entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta liquidata nella dichiarazione dei redditi, se sono distribuiti gli utili di esercizio (così ad esempio, se viene deliberata la distribuzione degli utili dell'esercizio 1998 in data 20 aprile 1999, il versamento va effettuato entro il 20 maggio 1999, termine per il versamento a saldo delle imposte relative al 1998).
- entro il termine previsto per il versamento a saldo dell'imposta relativa al periodo nel quale la delibera di distribuzione è stata adottata, se sono distribuite riserve o altri fondi (così ad esempio se la distribuzione di riserve viene deliberata in data 20 aprile 1999, il versamento va effettuato entro il termine per il versamento a saldo delle imposte relative al 1999, la cui dichiarazione va presentata nel 2000).

Si ricorda che nelle ipotesi di distribuzione di utili d'esercizio o di riserve in sospensione d'imposta, occorre tener conto, rispettivamente, delle imposte che saranno liquidate nella dichiarazione dei redditi del periodo al quale gli utili si riferiscono e delle imposte liquidate per il periodo nel quale tale distribuzione è deliberata.

In definitiva, qualora anche con il concorso dell'imposta liquidata per detti periodi, il credito d'imposta attribuito ai soci non trovi integrale copertura, la

società è tenuta ad effettuare, ai sensi dell'ultimo periodo dell'art. 105, comma 3, del Tuir, il versamento integrativo di una corrispondente imposta: in caso di distribuzione degli utili d'esercizio, l'integrazione sarà pari alla differenza tra l'ammontare del credito d'imposta attribuito ai soci e quello delle imposte memorizzate fino alla data della deliberazione della distribuzione stessa aumentate della imposta che verrà liquidata nella dichiarazione dei redditi del periodo a cui gli utili si riferiscono, anche se il termine di presentazione scade successivamente alla data della delibera di distribuzione; in caso di distribuzione di riserve in sospensione di imposta, l'integrazione sarà pari alla differenza tra l'ammontare del credito d'imposta attribuito ai soci e quello delle imposte memorizzate ai sensi dell'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir, fino alla data della deliberazione stessa. aumentate della imposta che verrà liquidata nella dichiarazione presentata per il periodo nel quale avviene la delibera.

2.2 Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del tuir

Come già osservato, il decreto legislativo n. 467 del 1997 ha stabilito, con riguardo a taluni regimi agevolativi, che esonerano o riducono la tassazione dei proventi presso la società, la conservazione del beneficio anche a favore dei soci, mediante il riconoscimento di un credito d'imposta che non comporta in alcun caso il diritto al rimborso o al riporto dell'eventuale eccedenza rispetto all'imposta dovuta, ciò in quanto detto credito non è correlato ad imposte effettivamente assolte dalla società, proprio in virtù dell'agevolazione di cui godono tali proventi.

Infatti, ove fosse consentito il rimborso o il riporto di tale eccedenza, l'Erario dovrebbe erogare somme a fronte di imposte che non sono state corrisposte dalla società.

Ai fini della "memorizzazione" di tali imposte che consentiranno, in caso di distribuzione di utili, l'attribuzione del credito d'imposta limitato, l'art. 105, comma 4, primo periodo, del Tuir dispone che concorre a formare l'ammontare

di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, "*1) l'imposta calcolata nella misura del 58,73 per cento, corrispondente ai proventi che in base agli altri articoli del presente testo unico o di leggi speciali non concorrono a formare il reddito della società o dell'ente e per i quali è consentito computare detta imposta fra quelle del presente comma; 2) l'imposta relativa agli utili che hanno concorso a formare il reddito della società o dell'ente e per i quali è stato attribuito alla società o all'ente medesimo il credito di imposta limitato di cui all'articolo 94, comma 1-bis*".

2.2.1 Imposte riferibili a proventi che non concorrono alla formazione del reddito (Art. 105, comma 4, n. 1), del Tuir)

Con riguardo all'art. 105, comma 4, n. 1), del Tuir, occorre evidenziare che la disposizione ivi contenuta stabilisce, in via di principio, che l'importo delle imposte da memorizzare è pari al 58,73 per cento dei proventi agevolati. Ciò in quanto tale importo consente di distribuire utili di ammontare pari a detti proventi, attribuendo per essi un corrispondente credito di imposta limitato. Tuttavia, il medesimo comma 4, al secondo periodo, riproducendo la norma già prevista dal comma 4 dell'art. 96-bis del Tuir, precisa che la predetta imposta "*è commisurata all'utile di esercizio che eccede quello che si sarebbe formato in assenza dei proventi medesimi*".

In sostanza, la citata norma prevede l'applicazione della imposta sulla differenza tra l'utile di esercizio determinato tenendo conto dei proventi agevolati e quello determinato al netto dei proventi medesimi, considerando pari a zero quest'ultimo valore qualora lo stesso sia negativo.

Trattasi di una disposizione che, in determinate situazioni, commisura l'ammontare delle imposte, anziché ai proventi agevolati, all'utile di esercizio. Infatti, qualora detto utile sia di ammontare inferiore a quello dei proventi agevolati, il beneficio che può essere trasferito ai soci trova oggettiva limitazione nell'ammontare dell'utile distribuibile, per cui le imposte da memorizzare non possono che corrispondere al 58,73 per cento dell'utile stesso.

Esempio 1 - Imposte determinate ai sensi dell'art. 105, comma 4, n. 1 del Tuir - Proventi agevolati

Utile d'esercizio	L. 85,2
Proventi che non concorrono alla formazione del reddito.	L. 60
Variazione in aumento (imposte indeducibili)	L. 14,8
Reddito complessivo imponibile	L. 40
IRPEG (37 per cento di L.40)	L. 14,8

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir = **14,8**

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir (L. 60 x 58,73%) = **35,23**

Esempio 2 - Imposte determinate ai sensi dell'art. 105, comma 4, n. 1 del Tuir - Proventi agevolati

Utile d'esercizio	L. 25,2
Proventi che non concorrono alla formazione del reddito.	L. 60
Reddito complessivo imponibile	L. - 34,8
IRPEG	L. 0

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir = **0**

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir (L. 25,2x58,73%) = **14,80**

Ai fini della individuazione del momento nel quale la memorizzazione delle imposte di cui all'art. 105, comma 4, n. 1, del Tuir deve essere effettuata, si rileva che tale norma, a differenza del comma 2 dello stesso art. 105, non prevede specifici criteri. Pertanto, in assenza di una espressa previsione e tenuto conto che dette imposte sono "*commisurate all'utile dell'esercizio che eccede quello che si sarebbe formato in assenza dei proventi*" agevolati, ai fini della individuazione del predetto momento di memorizzazione - in virtù del fatto che l'ammontare dei proventi agevolati deve essere confrontato con l'utile dell'esercizio cui i proventi hanno concorso a formare - non può che farsi riferimento alla data di approvazione del bilancio d'esercizio, atteso che è solo con tale approvazione che assume certezza l'utile d'esercizio, il quale costituisce dato essenziale ai fini della determinazione dell'ammontare delle imposte stesse.

Va rilevato che il beneficio che il legislatore intende trasferire ai soci in sede di distribuzione degli utili può consistere, anziché nella esclusione dei proventi dal reddito imponibile della società, nella tassazione con un'aliquota ridotta ovvero con un'imposta sostitutiva.

Con riguardo agli utili soggetti ad aliquota ridotta, ai sensi dell'art. 105 del D.P.R. n. 218 del 1978 e dell'art. 2 della legge n. 26 del 1986, l'art. 106 del Tuir, nella nuova formulazione, stabilisce che gli utili assoggettati a tassazione con aliquota ridotta alla metà si considerano come utili che non concorrono a formare il reddito per il 50 per cento del loro ammontare. Pertanto, le imposte ("virtuali") riferibili a tali utili sono pari al 58,73 per cento del 50 per cento dell'ammontare degli utili medesimi.

Si precisa al riguardo che, in base all'art. 105, comma 4, del Tuir, le agevolazioni riconosciute alla società possono essere trasferite ai soci mediante il riconoscimento del credito di imposta limitato soltanto se vi è una norma che espressamente lo preveda: le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, che attualmente consentono di trasferire il beneficio a favore dei soci sono individuate dagli artt. 96, 96-bis e 106, come modificati dal decreto legislativo in esame (per il commento di queste ultime modifiche si rinvia alle precisazioni che verranno fornite nel Capitolo IV).

2.2.2 Imposte relative agli utili che hanno concorso a formare il reddito con credito limitato (Art. 105, comma 4, n. 2, del Tuir)

L'art. 105, comma 4, n. 2) del Tuir stabilisce che concorre a formare l'ammontare di cui alla lettera b) del comma 1 dello stesso art. 105 anche "*l'imposta relativa agli utili che hanno concorso a formare il reddito della società o dell'ente e per i quali è stato attribuito alla società o all'ente medesimo il credito di imposta limitato di cui all'articolo 94, comma 1-bis*".

Detta disposizione consente alla società, alla quale sono stati distribuiti utili formati con proventi che fruiscono di agevolazioni, di memorizzare imposte fino a concorrenza del credito di imposta limitato utilizzato, ai sensi dell'art. 94, comma 1-bis, del Tuir, per il versamento dell'imposta ad essi riferibile. L'effettuazione della predetta memorizzazione consentirà alla società di poter trasferire a sua volta l'originario beneficio ai propri soci, attribuendo agli stessi il credito d'imposta limitato, allorquando verranno distribuiti i dividendi.

Esempi di imposte determinate ai sensi dell'art. 105, comma 4, n. 2

Esempio n. 1

Si ipotizzi il caso in cui la Società A consegua un utile di L. 226 alla cui formazione ha concorso, tra l'altro, il dividendo di L. 100, con credito di imposta limitato:

Utile d'esercizio	L. 226
(di cui L. 100 per dividendo con credito d'imposta limitato)	
Variazione in aumento (per imposte indeducibili)	L. 74
Reddito complessivo	L. 300
Credito d'imposta limitato (L. 100 x 58,73 %)	L. 58,73
Reddito complessivo imponibile	L. 358,73
Imposta lorda (L.358,73 x 37%)	L. 132,73
Credito d'imposta limitato	L. 58,73
Imposta dovuta	L. 74

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir =	**L. 74**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir =	**L. 58,73**

Esempio n. 2.

Si ipotizzi il caso in cui la Società A consegua una perdita di L. 2.000, alla cui formazione hanno concorso, tra l'altro, dividendi pari a L. 1.822, di cui L. 1.192, con credito d'imposta ordinario e L. 630, con credito d'imposta limitato.

Perdita di bilancio	L. - 2.000
(di cui L.3.822 per costi e spese	
e L 1.822 per dividendi di cui L. 1.192	
con credito ordinario e L. 630 con credito limitato)	
Credito d'imposta ordinario	L. 700
Credito d'imposta limitato	L. 370
Perdita fiscale	L. - 930

Imposta dovuta	0
Credito d'imposta limitato	0
Credito d'imposta ordinario	L. 700
Eccedenza (rimborsabile o riportabile)	L. 700

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir	**0**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir	**0**

Per quanto concerne la individuazione della data in cui le imposte di cui all'art. 105, comma 4, n. 2, del Tuir (relative agli utili che hanno concorso a formare il reddito della società e per i quali è attribuito alla società stessa il credito d'imposta limitato), vanno memorizzate, occorre fare riferimento alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale sono liquidate.

Infatti, in mancanza di una specifica disposizione normativa, si ritiene che debba farsi riferimento al criterio di carattere generale contenuto nell'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 105. Pertanto, in caso di distribuzione degli utili d'esercizio con detto credito d'imposta limitato, si dovrà tener conto delle imposte che verranno liquidate nella dichiarazione dei redditi del periodo al quale gli utili si riferiscono, anche se il termine di presentazione di detta dichiarazione scade successivamente alla data della delibera di distribuzione.

2.3. Riduzione degli ammontari di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir.

Si è più volte evidenziato che l'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir, memorizzate secondo le modalità indicate nei commi successivi dello stesso art. 105, costituisce dato di riferimento per l'attribuzione ai soci del credito d'imposta ordinario e di quello limitato.

Si esaminano di seguito le modalità con le quali occorre procedere alla riduzione di detti ammontari, in dipendenza della distribuzione di utili o di riserve.

In via preliminare si rileva che l'art.105, comma 5, del Tuir stabilisce che "*indipendentemente dalla utilizzabilità da parte dei soci o partecipanti del credito d'imposta di cui all'articolo 14, gli importi indicati alle lettere a) e b) del comma 1 sono ridotti, fino a concorrenza del loro ammontare, di un importo pari al 58,73 per cento degli utili di esercizio, delle riserve e degli altri fondi, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 44, distribuiti ai soci o partecipanti, nonché delle riduzioni del capitale che si considerano distribuzione di utili ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 44.*".

In particolare, detta disposizione pone l'obbligo, per la società che distribuisce gli utili o le riserve, di ridurre, in corrispondenza dell'attribuzione del credito di imposta ai soci, le imposte memorizzate. Pertanto, sussistendo la disponibilità di imposte, non è consentita la distribuzione di dividendi senza l'attribuzione del credito di imposta, ancorché i soci non utilizzino il credito d'imposta stesso qualora, ad esempio, la ritenuta sia applicata a titolo d'imposta o perché i soci non ne abbiano diritto (es. soci esteri) ovvero vi abbiano rinunciato, ai sensi dell'art. 11, comma 3-ter e 94, comma 1-ter, del Tuir.

Il secondo periodo del medesimo comma 5 dispone che, qualora nella relativa delibera di distribuzione dei dividendi non sia stabilito diversamente, gli importi distribuiti comportano la riduzione prioritariamente dell'ammontare indicato all'art. 105, comma 1, lett. a) del Tuir (imposte da cui deriva il credito d'imposta ordinario).

La società potrà, tuttavia, scegliere quale ammontare ridurre per effetto della distribuzione dei dividendi e, comunque, con riguardo al medesimo dividendo distribuito, potrà attribuire ad una parte (ad esempio, al 30 per cento) il credito di imposta ordinario e all'altra parte (al 70 per cento) quello limitato.

Si sottolinea che non è consentito differenziare il tipo di credito d'imposta attribuito a seconda dei soci destinatari dei dividendi (es. soci residenti e non residenti). Pertanto, nella relativa delibera di distribuzione la società indicherà quale tipo di imposte intende "consumare" per effetto della distribuzione dei dividendi, sempre, ovviamente, nei limiti delle imposte a disposizione.

E' appena il caso di precisare che tra le cause che comportano la riduzione degli importi di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir, va considerato anche il rimborso di imposte, semprechè quest'ultimo si riferisca ad imposte che sono state precedentemente memorizzate. Tale riduzione dovrà essere effettuata alla data in cui il rimborso stesso ha avuto esecuzione e cioè quando il relativo ammontare entra nella disponibilità dell'avente diritto.

Nel caso in cui l'importo delle imposte rimborsate sia superiore all'ammontare di cui alla citata lett. a), la società dovrà procedere al versamento integrativo della differenza entro il termine previsto per il versamento a saldo dell'imposta relativa all'esercizio in cui il rimborso ha avuto esecuzione.

Si richiama l'attenzione sulla circostanza che qualora la società attribuisca crediti d'imposta in misura inferiore all'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir che potrebbe attribuire, tali importi si considerano comunque ridotti. La riduzione va imputata prioritariamente alle imposte di cui alla predetta lett. b) e, per la differenza, a quelle di cui alla lett. a), con riferimento alla data della delibera di distribuzione che ha attribuito i predetti crediti in misura inferiore.

CAPITOLO III

3. IL CREDITO D'IMPOSTA

3.1 Il credito d'imposta ordinario

Le modifiche che hanno interessato l'art. 14, comma 1, del Tuir non hanno inciso sulla disciplina del credito d'imposta "ordinario" e, pertanto, nulla è modificato in merito alla sua utilizzazione, salva l'introduzione, come in precedenza chiarito, del principio in base al quale il credito d'imposta spetta ai soci nei limiti delle imposte assolte dalla società.

3.2 Il credito d'imposta limitato.

Con le modifiche introdotte negli articoli 11, comma 3, e 91, comma 1, del Tuir e con l'inserimento negli stessi articoli, rispettivamente, del comma 3-bis e del comma 1-bis, viene previsto che il credito d'imposta di cui all'art. 14 del Tuir, correlato all'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, è riconosciuto quale credito d'imposta "limitato".

In particolare, le disposizioni del comma 3-bis, introdotto nell'art. 11 del Tuir, per effetto dell'art. 2, comma 1, n. 2), del decreto legislativo in esame, stabiliscono che "*Il credito di imposta spettante a norma dell'articolo 14, per la parte che trova copertura nell'ammontare delle imposte di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 105, è riconosciuto come credito limitato ed è escluso dall'applicazione dell'ultimo periodo del comma 3. Il credito limitato si considera utilizzato prima degli altri crediti di imposta ed è portato in detrazione fino a concorrenza della quota dell'imposta netta relativa agli utili per i quali è attribuito, determinata in base al rapporto tra l'ammontare di detti utili comprensivo del credito limitato e l'ammontare del reddito complessivo*

comprensivo del credito stesso e al lordo delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione. ".

La norma testé citata delinea le caratteristiche e le modalità di utilizzo di detto credito d'imposta, disponendo che lo stesso:

1. è determinato applicando all'imposta netta (diminuita cioè delle detrazioni d'imposta) il rapporto tra l'ammontare degli utili per i quali spetta il credito d'imposta limitato, comprensivo di detto credito, e l'ammontare del reddito complessivo (comprensivo del credito d'imposta limitato e dell'eventuale credito d'imposta ordinario) al lordo delle perdite di precedenti periodi ammesse in diminuzione.

   Pertanto, la quota d'imposta netta riferibile al dividendo con credito d'imposta limitato sarà computata come segue:

$$\frac{\text{Dividendo con credito d'imposta limitato + credito d'imposta "limitato"}}{\text{Reddito complessivo (comprensivo del credito d'imposta limitato e non) + Perdite pregresse}} \times \text{imposta netta}$$

2. si considera utilizzato prima degli altri crediti d'imposta;
3. l'eccedenza non può essere chiesta a rimborso né computata in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo.

Con riguardo alle perdite di cui al precedente punto 1), si ricorda che, in base all'art. 8, comma 3, del Tuir, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali, nonché quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, in regime di contabilità ordinaria, sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e, per la differenza, nei successivi ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. Pertanto, le anzidette perdite, non risultando nel quadro 740/N (riepilogativo della dichiarazione dei redditi), dovranno essere desunte dai singoli quadri dei modelli in cui le stesse sono state utilizzate in diminuzione dai redditi d'impresa.

Con riferimento al precedente punto 2, si precisa che tale credito di imposta, per la quota ammessa in detrazione, va scomputato dall'imposta netta prima dei crediti di imposta ordinari e, comunque, sulla base di quanto previsto dall'art. 19 del Tuir, prima delle ritenute alla fonte subite a titolo d'acconto e degli acconti versati.

Ne consegue che i crediti di imposta ordinari potranno determinare un'eccedenza che, a scelta del contribuente, potrà essere chiesta a rimborso o computata in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo.

Il comma 1-ter, introdotto nell'art. 11 del Tuir dall'art. 2, comma 1, n. 2, del D.lgs. n. 467 del 1997, stabilisce che per il credito d'imposta limitato di cui al comma 3-bis il contribuente ha facoltà di non avvalersi delle disposizioni dei commi 4 e 5 dell'articolo 14. Pertanto, il contribuente avvalendosi di tale facoltà, potrà non computarlo né in aumento del reddito complessivo né in detrazione dall'imposta.

Modifiche corrispondenti a quelle testé esaminate a proposito dell'art. 11, sono state apportate all'art. 94 del Tuir.

Va in proposito rilevato che, ai fini della determinazione dell'imposta riferibile ai dividendi con credito di imposta limitato, la norma contenuta nel comma 1-bis dell'art. 94 prevede l'applicazione del rapporto ivi previsto all'imposta "dovuta", anziché all'imposta "netta", come invece e stabilito dal comma 3-bis dell'art. 11, atteso che per i soggetti cui si applica l'art. 94, la vigente normativa non contiene la definizione di imposta "netta".

Al riguardo, tenuto conto delle finalità della norma, analoghe a quelle dell'art. 11, si ritiene che, anche per i predetti soggetti, l'imposta da assumere debba essere considerata al netto delle detrazioni d'imposta. Ed invero, la quota di imposta, determinata mediante l'applicazione del predetto rapporto all'imposta netta, potrà anche essere inferiore al 37 per cento, per effetto delle detrazioni di imposta, delle riduzioni di aliquota e delle diminuzioni del reddito a causa di perdite, secondo le disposizioni dell'art. 102 del Tuir.

Peraltro, anche con riguardo a tali soggetti, è prevista la facoltà di non avvalersi delle disposizioni dei commi 4 e 5 dell'art. 14, cioè di non computare il credito d'imposta limitato né in aumento del reddito complessivo né in detrazione dall'imposta.

Tale previsione ha lo scopo di non penalizzare le società di capitale nel caso in cui, pur con il computo del credito d'imposta in aumento degli utili ad essi riferibile, non vi sia un'imposta da pagare, in quanto, ad esempio, il risultato non sia fiscalmente positivo per effetto di perdite di periodo. In tal caso, infatti, il credito d'imposta posto in aumento del reddito determinerebbe la riduzione delle perdite altrimenti riportabili.

Esempi.

Esempio n. 1

Reddito di una persona fisica costituito da dividendi con credito d'imposta limitato.

Dividendi con credito d'imposta limitato		L. 63
Credito d'imposta "limitato" (58,73 per cento di 63)		L. 37
Reddito imponibile		L. 100
IRPEF	L. 34	
Credito d'imposta "limitato	L. (37)	
Eccedenza	L. 0	

Poiché l'imposta relativa al dividendo è pari a 34, l'eccedenza del credito di imposta limitato rispetto all'imposta riferibile a tale dividendo (37 - 34) non è né rimborsabile né riportabile in diminuzione dall'imposta del periodo d'imposta successivo

Esempio n. 2

Quota dell'imposta netta riferibile ai dividendi con credito d'imposta "limitato"

Dividendi con credito d'imposta limitato	L. 100
Reddito d'impresa (al netto delle perdite pregresse di L. 10)	L. 1.000
Credito d'imposta "limitato"	L. 58,73
Reddito complessivo imponibile	L. 1.158,73
Imposta lorda	L. 300
Detrazioni	L. 50
Imposta netta	L. 250

Imposta riferibile ai dividendi con credito d'imposta limitato

$$\frac{\text{Dividendi con credito d'imposta limitato + credito d'imposta "limitato"}}{\text{Reddito complessivo + (compr.del credito d'imposta limitato e non) + perdite pregr.}} \times \text{imposta netta}$$

$$\frac{L.\ 100 + L.\ 58{,}73}{L.1.100 + L.58{,}73 + 10} = 0{,}1358$$

Quota dell'imposta netta riferibile al dividendo 0,1358 x L. 250 = L. 33,95

Imposta netta	L. 250
Credito d'imposta limitato	L. 33,95
	L. 216,05

Esempio n. 3

Utile di esercizio formato da dividendi con credito d'imposta sia ordinario che limitato.

Si ipotizzi il caso in cui la Società A consegua un utile di L. 200 alla cui formazione hanno concorso, tra l'altro, i seguenti dividendi:

L. 1.192 con credito d'imposta ordinario;

L. 630 con credito d'imposta limitato;

Utile d'esercizio	L. 200
Credito d'imposta ordinario	L. 700
Credito d'imposta limitato	L. 370
Reddito complessivo imponibile	L.1270

Imposta lorda (L.1270 x 37%)	L. 469,9
Detrazioni ex art. 91-bis	L. 11
Imposta netta	L. 458,9

Verifica del credito d'imposta "limitato" spettante:

$\frac{630 + 370}{1270} \times 458{,}9 = L.\ 361{,}34 < 370$, per cui la detrazione del credito di imposta limitato sarà pari a 361,34

Imposta netta	L. 458,9
Credito d'imposta limitato	L. 361,34
	L. 97,56
Credito di imposta ordinario	L 700
Imposta da chiedere a rimborso o da riportare in eccedenza	L. 602,44

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir (458,9 - 361,34)=**L. 97,56**

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir =**L. 361,34**

CAPITOLO IV

4. PROVENTI CHE NON CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL REDDITO E MODIFICHE AL TUIR.

Come in precedenza precisato, il legislatore delegato ha disposto con riguardo a taluni regimi agevolativi la conservazione del beneficio nei confronti dei soci.

Tali regimi sono disciplinati dagli articoli 96, 96-bis e 106 del Tuir e dalle disposizioni speciali contenute nell'art. 4 del decreto legislativo n. 467 del 1997.

4.1 Art. 96 del Tuir

Relativamente all'art. 96 del Tuir, la nuova disposizione contenuta nel comma 1 stabilisce che gli utili distribuiti da società collegate ai sensi dell'art. 2359 del cod. civ. non residenti nel territorio dello Stato concorrono a formare il reddito per il 40 per cento del loro ammontare e che la parte di detti utili che non concorre a formare il reddito rileva agli effetti della determinazione dell'ammontare delle imposte di cui al comma 4 dell'art. 105 secondo i criteri previsti per i proventi di cui al n. 1 di tale comma.

Tale disposizione - diversamente da quella previgente che comportava la distribuzione di utili, senza applicazione della maggiorazione di conguaglio, formati con tali dividendi fino a concorrenza del 64 per cento del loro ammontare, compresa la parte non assoggettata a tassazione - consente di trasferire ai soci l'intero beneficio riconosciuto alla società, attribuendo tuttavia ai soci medesimi, per la parte di utili non assoggettati a tassazione, il credito d'imposta limitato.

Esempio. Proventi agevolati ai sensi dell'art. 96 del Tuir

Utile d'esercizio	L. 85,2
Proventi che non concorrono alla formazione del reddito, ex art. 96 del Tuir	L. 60
Variazione in aumento (Irpeg indeducibile)	L. 14,8
Reddito complessivo imponibile	L. 40
Irpeg (37 per cento di L. 40)	L. 14,8

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir	=	**14,8**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir	L. 60 x 58,73% =	**35,23**

4.2 Art. 96-bis del Tuir.

Con riguardo all'art. 96-bis, comma 1, del Tuir, la nuova formulazione prevede che gli utili distribuiti, in occasione diversa dalla liquidazione, a società considerate "madri" italiane da società residenti in altro Stato della Comunità Europea aventi i requisiti per essere considerate "società figlie", non concorrono a formare il reddito per il 95 per cento del loro ammontare.

Al riguardo, va innanzitutto rilevato che con la nuova formulazione dell'art. 96-bis, comma 1, del Tuir, e stata eliminata la condizione che la detenzione ininterrotta per un anno della partecipazione debba essere adempiuta al momento della delibera di distribuzione dei dividendi. Detta modifica si è resa necessaria al fine di recepire la sentenza della Corte di Giustizia del 17 ottobre 1996, con la quale e stato affermato che gli Stati membri non possono

subordinare la concessione dell'agevolazione prevista dall'art. 5, n. 1, della Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/435 (cosiddette "società madri e figlie") alla condizione che al momento della distribuzione degli utili "la società capogruppo abbia già detenuto la partecipazione minima" per il periodo minimo fissato dai singoli stati membri.

Secondo quanto esplicitato nella citata relazione al decreto legislativo in commento, pur trattandosi di questione che esula dai compiti assegnati dalla delega, "il principio fissato dall'Alta Corte di Giustizia rientra fra quelli aventi automatica efficacia nell'ordinamento interno degli Stati e, pertanto, la modifica ... ha, in un certo senso una valenza formale, priva di decorrenza, in quanto il legislatore non può obiettivamente sottrarsi.".

Pertanto, sulla base di detto comma 1, l'agevolazione ivi prevista spetta anche se alla data di delibera di distribuzione dei dividendi non sia già decorso il periodo di un anno di detenzione ininterrotta stabilito dal legislatore italiano. Ai fini della determinazione del suddetto periodo minimo, devono quindi essere computati i giorni di detenzione continuativa nei periodi anteriore e successivo alla data della delibera di distribuzione.

Si evidenzia inoltre che l'art. 2, comma 1, punto 9), del decreto in commento ha abrogato i commi 3 e 4 dell'articolo 96-bis del Tuir in quanto strettamente connessi al soppresso regime dell'imposta di conguaglio.

Esempio.

Proventi agevolati ai sensi dell'art. 96-bis del Tuir

Si ipotizzi il caso di una società A con utili di esercizio pari a L. 224,15 alla cui formazione hanno concorso dividendi, di cui all'art. 96-bis del Tuir, pari a L. 100.

Utile d'esercizio	L. 224,15
Proventi che non concorrono alla formazione del reddito, ex art. 96-bis del Tuir	L. 95
Variazione in aumento (Irpeg indeducibile)	L.75,85

Reddito complessivo imponibile	L. 205
Irpeg (37 per cento di L. 205)	L. 75,85

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir	=	**75,85**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir	L. 95 x 58,73% =	**55,79**

4.3 Articolo 106 del Tuir. Utili che fruiscono di agevolazioni territoriali.

L'art. 106, comma 1, primo periodo, del Tuir come sostituito dall'art. 2, comma 1, numero 12), del decreto legislativo in commento, dispone che gli utili d'esercizio, le riserve e gli altri fondi formati con utili fruenti dell'agevolazione di cui all'art. 105 del testo unico approvato con D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, all'art. 2 della legge 29 gennaio 1986, n. 26 e all'art. 14, comma 5, della legge 1° marzo 1986, n. 64, rilevano agli effetti delle determinazione dell'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 4, del Tuir secondo i criteri previsti per i proventi di cui al n. 1 di tale comma.

Il secondo periodo dell'art. 106 del Tuir dispone inoltre che "*gli utili assoggettati a tassazione ai sensi dei citati articoli con l'aliquota ridotta alla metà, si considerano come utili che non concorrono a formare il reddito per il 50 per cento del loro ammontare*".

La norma citata, a seguito della sostituzione, razionalizza il precedente regime previsto, ai fini della maggiorazione di conguaglio, per gli utili che fruiscono delle agevolazioni territoriali. Infatti, detto regime, disciplinato dall'art.

106, comma 2, del Tuir, nel testo vigente prima delle modifiche recate dal decreto legislativo in esame e dall'art. 28 del D.P.R. n. 42 del 1988, disponeva l'inapplicabilità della maggiorazione di conguaglio per gli utili fruenti dell'esenzione totale di cui all'art. 14, comma 5, della legge 1° marzo 1986, n. 64 e la riduzione alla metà della maggiorazione di conguaglio per gli utili fruenti della riduzione a metà dell'Irpeg stabilita dall'art. 105 del D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218 e dall'art. 14, comma 5, della legge 29 gennaio 1986, n. 26.

In tale ipotesi, in caso di distribuzione di detti utili, veniva ugualmente riconosciuto ai soci il credito d'imposta, pur in mancanza di "copertura", ovvero con "copertura" nella misura del 50 per cento, nelle imposte assolte dalla società.

Pertanto, ferme restando le agevolazioni territoriali previste dalle norme citate a favore della società, l'importo corrispondente al 58,73 per cento dell'intero ammontare degli utili medesimi ovvero del 50 per cento di tali utili concorre a formare le imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, secondo le modalità previste dal comma 4, n. 1, di detto art. 105.

Tale impostazione consente di trasferire ai soci, mediante l'attribuzione agli stessi del credito d'imposta limitato, il beneficio spettante alla società, evitando, nello stesso tempo, che i soci medesimi possano riportare a nuovo ovvero ottenere il rimborso di imposte non assolte dalla società.

Si precisa inoltre che per le riserve e i fondi risultanti dal bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996 si applicano i criteri previsti dall'art. 106 del Tuir, nel testo vigente anteriormente alla modifica recata dal decreto legislativo in esame, nonché dall'art. 28 del D.P.R. n. 42 del 1988. Pertanto, l'ammontare pari ai 9/16 di dette riserve o fondi che si considerano formati con utili assoggettati ad imposizione concorreranno a formare l'ammontare iniziale delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir.

4.4 Articolo 106-bis. Credito d'imposta concesso a fronte di imposte estere.

Con l'articolo 106-bis del Tuir viene stabilito che per l'imposta relativa ai redditi prodotti all'estero, per i quali in base alle Convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi è riconosciuto il credito d'imposta figurativo, è computata, fino a concorrenza di detto credito, nell'ammontare di cui al comma 4 dell'art. 105, secondo i criteri previsti per gli utili di cui al n. 2 di tale comma.

Trattasi del credito d'imposta che viene concesso sulla base delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi, pur in assenza di un'effettiva tassazione nel paese della fonte (cosiddetto "matching credit"), per la cui determinazione occorre fare specifico riferimento alle disposizioni convenzionali.

Il legislatore ha ritenuto tuttavia di non dover riconoscere l'importo delle imposte corrispondente al credito figurativo tra quelle di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir, trattandosi di un credito a fronte di imposte estere non effettivamente assolte.

Tuttavia, per non vanificare l'agevolazione accordata alla società detto credito va computato tra le imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, consentendo in tal modo il trasferimento dell'agevolazione medesima ai soci.

Esempio. Credito d'imposta "figurativo" per redditi prodotti all'estero.

Redditi prodotti nel territorio dello Stato	L. 1.000
Redditi prodotti all'estero per i quali spetta il credito d'imposta figurativo	L. 500
Reddito complessivo imponibile	L. 1.500
Imposta (L. 1.500 x 37%)	L. 555
Credito d'imposta figurativo	L. 100
Imposta dovuta	L. 455

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir	L. 455
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir	L. 100

4.5 Articolo 122 del Tuir. Trasformazioni

In coerenza con la nuova formulazione dell'art. 105 del Tuir, che prevede la memorizzazione delle imposte assolte dalla societa' ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta ai soci, l'art. 2, comma 1, n. 14), del decreto legislativo n. 467 del 1997. ha modificato l'art. 122, comma 4, lett. b) del Tuir, recante il riconoscimento del credito d'imposta ai soci, a seguito di trasformazione da societa' soggetta all'Irpeg in societa' non soggetta a tale imposta, disponendo che ai soci compete il credito d'imposta a norma dell'art. 14, a condizione che la dichiarazione dei redditi della societa' rechi le indicazioni prescritte dall'art. 105.

Tenuto conto che, in base all'art. 3, comma 2, del decreto legislativo in esame, la nuova formulazione dell'art. 122, comma 4, del Tuir spiega efficacia con riferimento alle trasformazioni che hanno effetto a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, resta ferma la previgente disciplina del citato art. 122, comma 4, per le trasformazioni che hanno avuto effetto precedentemente..

4.6 Disposizioni speciali.

Le ulteriori disposizioni, attualmente previste, che consentono di trasferire ai soci il beneficio riconosciuto alla società sono contenute nell'art. 4 del decreto legislativo in argomento, il quale stabilisce che *"L'imposta sostitutiva applicata ai sensi del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, recante la disciplina ai fini delle imposte sui redditi delle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni e l'imposta sul reddito delle*

persone giuridiche applicata ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo recante la disciplina ai medesimi fini degli utili corrispondenti alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito, concorre a formare l'ammontare delle imposte di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 105 del testo unico delle imposte sui redditi.

2. Ferma rimanendo la disposizione del comma 1, le plusvalenze assoggettate all'imposta sostitutiva in applicazione dell'articolo 1 e dell'articolo 4, commi 2 e 5, del predetto decreto legislativo recante la disciplina ai fini delle imposte sui redditi delle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni e il reddito assoggettato all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del citato decreto legislativo recante la disciplina ai medesimi fini degli utili corrispondenti alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito, rilevano anche agli effetti della determinazione dell'ammontare delle imposte di cui al comma 4 dell'articolo 105, secondo i criteri previsti per i proventi di cui al numero 1 di tale comma. A tal fine si considera come provento non assoggettato a tassazione, rispettivamente, la quota del 27,03 per cento di dette plusvalenze e quella del 48,65 per cento di detto reddito; per le società quotate quest'ultima percentuale è pari al 81,08 per cento.".

Con detta disposizione il legislatore, al fine di trasferire ai soci le menzionate agevolazioni relative alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito (Dual Income Tax) e alle ristrutturazioni societarie, ha previsto un meccanismo che consente di convertire prioritariamente l'agevolazione stabilita in termini di aliquota in agevolazione in termini di imponibile.

A tal fine occorre trasformare, figurativamente e con idonee corrispondenze, il reddito tassato con aliquota ridotta (nel caso della Dual Income Tax) o con imposta sostitutiva (nel caso delle ristrutturazioni societarie) in reddito tassato in parte con l'aliquota ordinaria e in parte interamente detassato, alla stregua di proventi che non concorrono a formare il reddito.

4.6.1 Reddito assoggettato ad aliquota agevolata di cui al D.lgs. n. 466 del 1997 (D.I.T.)

Nel caso di reddito soggetto ad aliquota ridotta (nella misura del 19 per cento) di cui al decreto legislativo n. 466 del 1997, il comma 2 dell'art. 4 del provvedimento in esame stabilisce che si considera come provento non tassato il 48,65 per cento del reddito che si considera assoggettato ad aliquota ridotta..

Infatti, la tassazione con l'aliquota ridotta al 19 per cento di un reddito, ad esempio pari a L. 100, equivale a quella in cui l'importo di L. 51,35 è soggetto ad aliquota ordinaria del 37 per cento, e l'importo restante di L. 48,65 (cioè L. 100 - L. 51,35) non e soggetto a tassazione. Tale impostazione consente di memorizzare tra le imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, il 58,73 per cento dei proventi che si considerano non tassati. In tal modo e possibile distribuire gli utili corrispondenti a tali proventi, attribuendo agli stessi un credito d'imposta limitato che consente di trasferire ai soci il beneficio riconosciuto alla società

Naturalmente anche in tal caso occorre procedere al confronto dell' importo che si considera non tassato con quello dell'utile di esercizio e assumere il minore dei due.

Pertanto, nell'esempio testé formulato, le imposte "virtuali" saranno pari a L. 28,57 (cioè 58,73 per cento di L. 48,65) ovvero al 58,73 per cento dell'utile di esercizio, qualora lo stesso sia di importo inferiore a L. 48,65.

Esempio - Imposte determinate ai sensi dell'art. 105, comma 4, n. 1 - Aliquota Irpeg agevolata

Si ipotizzi il caso di una società che ha conseguito un utile d'esercizio di L. 144 e un reddito complessivo di L.200, di cui L. 100 fruisce della riduzione dell'aliquota di imposta al 19 per cento, prevista dall'art. 1 del D.lgs n. 466 del 1997.

Utile d'esercizio	L. 144
Variazione in aumento (per imposte indeducibili)	L. 56
Reddito complessivo imponibile	L. 200
(di cui L.100 assoggettato al 19 per cento)	
IRPEG (L. 100 x 19% + L. 100 x 37%)	L. 56

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir	=	**56**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir	L. 48,65x 58,73% =	**28,57**

L'importo di L. 100 assoggettato ad aliquota del 19 per cento equivale a L. 51,35 assoggettate ad aliquota del 37 per cento, per cui la differenza fra 100 e 51,35 = 48,65 costituisce in sostanza il reddito non assoggettato a tassazione: di detto importo è trasferibile ai soci e va computato nelle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, un ammontare pari al 58,73 per cento di 48,65 = 28,57.

4.6.2 Plusvalenze relative a ristrutturazioni aziendali soggette ad imposta sostitutiva ai sensi del D.lgs. n. 358 del 1997.

Relativamente alle agevolazioni concesse alle imprese che procedono ad operazioni di ristrutturazione di cui al decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, al fine di evitare che l'applicazione dell'imposta sostitutiva afferente alle plusvalenze realizzate a seguito di dette operazioni comporti un pregiudizio nei confronti dei soci, viene previsto che tali plusvalenze rilevano anche agli effetti della determinazione dell'ammontare delle imposte di cui al comma 4 dell'art. 105 del Tuir, secondo i criteri previsti per i proventi di cui al numero 1 di tale comma, e si considera come provento non assoggettato a tassazione la quota del 27,03 per cento di dette plusvalenze.

In tal caso, come precisato in precedenza, l'imposta sostitutiva liquidata in dichiarazione concorrerà alla formazione dell'ammontare di cui alla lettera a), comma 1, dell'art. 105 del Tuir, mentre il 58,73 per cento del reddito che si considera non assoggettato a tassazione concorrera alla formazione dell'ammontare di cui alla lettera b) dello stesso comma.

Esempio.

Imposta sostitutiva sulle ristrutturazioni societarie.

Si ipotizzi il caso di una società che ha realizzato plusvalenze da cessione di azienda pari a L. 100, assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 27 per cento ai sensi del decreto legislativo n. 358 del 1997.

Plusvalenze	L. 100
Imposta sostitutiva	L. 27

L'importo di L. 100 assoggettato ad una imposta sostitutiva del 27 per cento equivale a L. 72,97 assoggettata ad una aliquota del 37 per cento, per cui la differenza tra L. 100 e 72,97 (uguale L. 27,03) costituisce in sostanza il reddito non assoggettato a tassazione. Su detto importo vanno computate le imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir pari al 58,73 per cento di 27,03 = L. 15,87.

Memorizzazione delle imposte da parte della società

Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir	=	**27**
Imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir	L. 27,03x58,73% =	**15,87**

CAPITOLO V

5 ADEMPIMENTI E SANZIONI

5.1 Indicazioni da effettuare nella dichiarazione dei redditi.

L'art. 105, comma 6, del Tuir prevede che, nella dichiarazione dei redditi, le società e gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b) del Tuir, devono indicare distintamente:

- gli incrementi e i decrementi dell'ammontare complessivo delle imposte di cui alla lett. a) del comma 1, dell'art. 105 del Tuir, verificatisi nell'esercizio;
- gli incrementi e i decrementi dell'ammontare complessivo delle imposte di cui alla lett. b) del comma 1, dell'art. 105 del Tuir, verificatisi nell'esercizio.

Al riguardo si rileva che, diversamente da quanto previsto dalla precedente normativa ai fini dell'applicazione della maggiorazione di conguaglio, non viene più previsto l'obbligo di indicare la movimentazione degli importi rilevanti a tali fini, oltre che nella dichiarazione dei redditi, anche nella relazione degli amministratori. Ciò in quanto, come chiarito nella relazione di accompagnamento del testo normativo in commento, quest'ultimo adempimento duplica con il primo ed, inoltre, non e in linea con la nuova impostazione di bilancio derivante dall'attuazione della IV Direttiva comunitaria.

5.2 Indicazioni da effettuare nei modelli di cui all'art. 7 della legge n. 1745 del 1962 (mod. RAD)

Il comma 7 dell'art. 105 del Tuir prevede l'obbligo di indicare distintamente nei modelli di comunicazione di cui all'art. 7 della legge 29 dicembre 1962, n. 1745, o, in mancanza, in apposita comunicazione, i seguenti elementi:

- gli utili distribuiti per i quali non è attribuito ai soci il credito d'imposta di cui all'articolo 14;

- gli utili distribuiti per i quali è attribuito il credito d'imposta limitato di cui agli articoli 11, comma 3-bis e 94, comma 1-bis.

Pertanto, con i cosiddetti modd. RAD ovvero con apposite comunicazioni dovranno essere indicati, a fronte dei dividendi erogati, i seguenti elementi:

1. l'importo per il quale spetta il credito d'imposta ordinario;
2. l'importo per il quale spetta il credito d'imposta "limitato";
3. la non spettanza del credito d'imposta.

In ordine agli elementi da indicare nel modello RAD si fa comunque rinvio alle apposite istruzioni che verranno impartite in occasione dell'approvazione del nuovo modello.

5.3 Sanzioni

Per effetto del comma 8 dell'art. 105 del Tuir, l'omissione delle comunicazioni, da effettuare ai sensi del comma 7 dello stesso art. 105, è sanzionabile, ai sensi dell'art. 14, comma 1, della legge 29 dicembre 1962, n. 1745. Quest'ultima disposizione prevede l'applicazione della pena pecuniaria in misura pari al 20 per cento dell'ammontare degli utili in relazione ai quali sono state omesse le comunicazioni prescritte; detta misura è raddoppiata qualora siano attribuiti ai soci crediti d'imposta inesistenti o più vantaggiosi.

Qualora la società attribuisca crediti d'imposta ordinari in misura superiore all'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a), del Tuir e non abbia provveduto all'integrazione ai sensi dell'art. 105-bis del Tuir, si farà luogo al recupero dell'imposta non integrata, con l'applicazione degli interessi e delle soprattasse di cui agli artt. 9 e 92 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Nel caso di attribuzione di crediti d'imposta limitati in misura superiore all'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. b), del Tuir, si considera ridotto l'ammontare delle imposte di cui alla lett. a) dello stesso comma 1. Se detto ammontare risulti insufficiente, si farà luogo al recupero dell'imposta, nei confronti della società, in misura corrispondente al maggior credito d'imposta attribuito, con l'applicazione degli interessi e delle soprattasse di cui agli artt. 9 e 92 del D.P.R. n. 602 del 1973.

CAPITOLO VI

6. DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 467 DEL 1997 E REGIME TRANSITORIO

6.1 Decorrenza delle disposizioni

L'art. 3 del decreto legislativo n. 467 del 1997 reca disposizioni in merito alla decorrenza della nuova disciplina e norme di carattere transitorio che regolano il passaggio dal regime della maggiorazione di conguaglio a quello relativo ai nuovi criteri di attribuzione ai soci del credito d'imposta fino a concorrenza delle imposte *pagate* dal soggetto che eroga i dividendi societari.

In particolare, i commi 1, 2 e 3 stabiliscono la decorrenza delle nuove disposizioni con riguardo alla distribuzione dei dividendi, le quali prevedono che:

- le modificazioni agli artt. 11, 14 e 94 del Tuir, introdotte dall'art. 2, comma 1, numeri 1), 2), 3), 4), 5) e 6) del decreto legislativo in commento, si applicano con riguardo alle distribuzioni degli utili di esercizio, delle riserve e degli altri fondi, nonché delle riduzioni del capitale sociale o del fondo di dotazione deliberate a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996;
- le modificazioni agli artt. 96, 96-bis, 105 e 106, introdotte dall'art. 2, comma 1, numeri 7), 8), 9), 10) e 12) del decreto legislativo in commento nonche' le disposizioni degli artt. 105-bis e 106-bis del Tuir, introdotti dallo stesso art. 2, comma 1, numeri 11) e 13), decorrono dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996;
- le modificazioni all'art. 122 del Tuir, introdotte dall'art. 2, comma 1, numero 14) del decreto legislativo in commento, si applicano con riguardo alle trasformazioni che hanno effetto a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996.

6.2 Determinazione iniziale dell'ammontare di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir.

Con il comma 4 dell'art. 3 del decreto legislativo in argomento. sono stabilite le modalità per il passaggio dal previgente regime a quello nuovo.

In base a tale disposizione, nell'ammontare delle imposte di cui al comma 2 dell'art. 105 del Tuir, da indicare nella dichiarazione dei redditi da presentare per l'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996, sono compresi, inizialmente, i seguenti importi:

a) i nove sedicesimi (pari al 56,25 per cento) delle riserve e degli altri fondi esistenti nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, che, ai sensi dell'articolo 105, comma 3, del tuir, nel testo vigente anteriormente alla modifica di cui al decreto legislativo in esame, ovvero ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo in oggetto si considerano formati con utili assoggettati all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;

b) il 25 per cento delle riserve e degli altri fondi esistenti nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, della legge 29 dicembre 1990, n. 408;

c) il 25 per cento delle riserve e degli altri fondi esistenti nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi dell'articolo 22, comma 4, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 25 marzo 1995, n. 85 nonche' l'importo dell'11 per cento di dette riserve o altri fondi, ove non distribuiti entro il terzo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995 (di entrata in vigore del D.L. n. 41 del 1995). Pertanto, se detto terzo esercizio inizia dopo il primo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, tale importo andra' compreso nella dichiarazione relativa al secondo esercizio successivo a quello in corso a quest'ultima data;

d) i nove sedicesimi (pari al 56,25 per cento) dell'eccedenza di cui al comma 3, secondo periodo, dell'articolo 105 del Tuir, nel testo vigente anteriormente alla modifica del decreto legislativo in commento (cosiddetta franchigia), che non è stata computata in diminuzione delle riserve e dagli altri fondi soggetti a maggiorazione di conguaglio. Tale importo va computato per quote costanti nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996 e in quelle relative ai nove esercizi successivi;

e) l'imposta sostitutiva applicata, ai sensi dell'art. 1 del decreto legislativo in esame, sulle riserve e altri fondi soggetti alla maggiorazione di conguaglio.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 3, del decreto legislativo in esame, nell'ammontare delle imposte di cui al comma 4 dell'art. 105 del Tuir, nel testo riformulato, da indicare nella dichiarazione dei redditi da presentare per l'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996, sono compresi, inizialmente, i seguenti importi:

a) il 55,24 per cento delle riserve e degli altri fondi assoggettati ad imposta sostitutiva nella misura del 2,2 per cento ed il 49, 84 per cento delle riserve e degli altri fondi assoggettati ad imposta sostitutiva nella misura del 5,6 per cento, ai sensi dell'art. 1 del decreto legislativo n. 467 del 1997;

b) i nove sedicesimi delle riserve e degli altri fondi esistenti nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 che si considerano formati con gli utili che non hanno concorso alla formazione del reddito ai sensi dell'articolo 96-bis del Tuir, nel testo previgente, ovvero che si considerano formati per ogni successivo percettore con detti utili;

c) l'imposta corrispondente al reddito dichiarato a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 e compensato con le perdite di detto esercizio e di quelli precedenti, ai sensi dell'art. 102 del Tuir.

Stante il tenore letterale delle disposizioni contenute nell'art. 3, commi 4 e 5, del decreto legislativo in oggetto (*"sono compresi, inizialmente, i seguenti*

importi") gli importi di cui sopra assumono rilievo sin dall'inizio del secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, ed inoltre, per le riserve e fondi assoggettati ad imposta sostitutiva di cui all'art. 1, comma 1, del decreto in commento, detti importi assumono rilievo dalla medesima data, indipendentemente, quindi, dal versamento dell'imposta sostitutiva prevista per l'affrancamento di dette riserve e fondi.

6.3 Indicazioni da effettuare nella dichiarazione dei redditi presentata per l'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996

Per effetto dell'art. 3, comma 3, del decreto in oggetto, nella dichiarazione dei redditi presentata per l'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 devono essere distintamente indicati gli importi riferibili alle seguenti voci:

1. gli importi indicati nei commi 1 e 2 dell'art. 1 del decreto legislativo in esame. Trattasi delle riserve o altri fondi formati con utili o proventi non assoggettati ad IRPEG a decorrere dall'esercizio in corso alla data del 1 dicembre 1983 e di quelli esistenti alla fine dell'ultimo esercizio chiuso anteriormente alla data del 1 dicembre 1983 o formati con utili o proventi dell'esercizio stesso;

2. l'eccedenza di cui al comma 3, secondo periodo, dell'articolo 105 del Tuir. Trattasi della cosiddetta "franchigia non utilizzata", costituita dalla differenza tra il 64 per cento del reddito dichiarato e l'utile di esercizio, che non e' stata computata in diminuzione delle riserve o fondi assoggettabili a maggiorazione di conguaglio nella misura dei 9/16;

3. l'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del Tuir, nella nuova formulazione. Trattasi delle imposte riferibili all'esercizio per il quale trova applicazione la nuova disciplina.

6.4 Applicabilità dell' articolo 107 del Tuir

E' da ricordare che l'art. 3, comma 6, del decreto legislativo in commento stabilisce che l'art. 107 del Tuir, relativo alla compensazione e al rimborso delle eccedenze della maggiorazione di conguaglio, conserva efficacia e i riferimenti ivi contenuti all'art. 105 dello stesso Tuir devono intendersi effettuati all'art. 105 nel testo vigente anteriormente alla modifica di cui all'art. 2, comma 1, n. 10) e ciò per tenere conto degli effetti derivanti dall'accertamento di un maggior reddito dichiarato per gli esercizi precedenti quello da cui ha effetto la nuova disciplina.

Pertanto, nel caso in cui il reddito, in base al quale è stata calcolata e applicata la maggiorazione di conguaglio, venga accertato in misura più elevata ovvero siano recuperate a tassazione riserve o altri fondi in base al cui ammontare è stata calcolata e applicata la predetta maggiorazione, l'imposta dovuta per l'esercizio in cui il relativo accertamento è divenuto definitivo dovrà essere ridotta di un importo pari a quello dell'imposta corrispondente all'ammontare recuperato a tassazione. Pertanto, in detta ipotesi, sia le imposte versate a seguito dell'accertamento divenuto definitivo sia le citate riduzioni dall'imposta non dovranno essere considerate ai fini della determinazione delle imposte di cui al nuovo art. 105, comma 1, lett. a) del Tuir.

CAPITOLO VII

7. IMPOSTA SOSTITUTIVA DELLA MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO

In dipendenza dell'abrogazione della disciplina della maggiorazione di conguaglio, recata dall'art. 2 del decreto legislativo n. 467 del 1997, e del nuovo regime del credito d'imposta sui dividendi, introdotto dallo stesso art. 2, il legislatore ha stabilito l'obbligo dell'affrancamento delle riserve e degli altri fondi soggetti, in caso di distribuzione, alla predetta maggiorazione di conguaglio mediante il loro assoggettamento al pagamento di un'imposta sostitutiva.

Detta imposta sostitutiva è stata fissata in misura differenziata a seconda che si tratti di riserve e fondi soggetti alla maggiorazione di conguaglio nella misura dei 9/16 o di riserve e fondi soggetti a maggiorazione di conguaglio forfettariamente nella misura del 15 per cento. E' di tutta evidenza che tale diversità è strettamente correlata all'entità di prelievo fiscale al quale soggiacciono gli anzidetti fondi e riserve all'atto in cui si verifica il presupposto impositivo.

7.1 Applicazione dell'imposta sostitutiva

L'art. 1, comma 1, del decreto legislativo in esame prevede l'applicazione di una imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio sui fondi e sulle riserve di cui ai commi 2 e 4 dell'art. 105 del Tuir (nel testo previgente alle modifiche apportate), esistenti nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996. In pratica, tali fondi e riserve sono rappresentati da:

1. riserve o altri fondi formati con utili o proventi non assoggettati ad IRPEG a decorrere dall'esercizio in corso alla data del 1 dicembre 1983 (art. 105, comma 2);
2. riserve o altri fondi gia esistenti alla fine dell'ultimo esercizio chiuso anteriormente alla data del 1 dicembre 1983 o formati con utili o proventi dell'esercizio stesso (art. 105, comma 4).

L'aliquota dell'imposta sostitutiva è pari, rispettivamente, al 5,6 per cento delle riserve e fondi di cui al precedente punto 1) e al 2,2 per cento per quelle di cui al precedente punto 2.

Coerentemente con quanto disposto dall'art. 105, comma 5, del Tuir (nel testo previgente alle modifiche apportate), l'imposta sostitutiva si applica anche se le citate riserve e fondi siano stati imputati al capitale sociale o al fondo di dotazione.

L'ammontare delle riserve e fondi di cui al precedente punto 2 (riserve di cui al comma 4, dell'art. 105 del Tuir, nel testo previgente alle modifiche apportate), soggette ad imposta sostititiva nella misura del 2,2 per cento, è ridotto dell'importo di cui al comma 3, secondo periodo dello stesso art. 105 del Tuir - vale a dire della cosiddetta "franchigia" non utilizzata - risultante dalla dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996.

Al riguardo, si ricorda che il comma 3, primo periodo, dell'art. 105 del Tuir, nel testo vigente anteriormente alle modifiche intervenute, stabiliva che nell'ipotesi in cui il 64 per cento del reddito dichiarato in un esercizio, al lordo delle perdite riportate da precedenti esercizi, fosse stato superiore all'utile esposto in bilancio, la differenza doveva essere computata in diminuzione delle riserve o dei fondi di cui al precedente comma 2, i quali si consideravano assoggettati ad imposta per l'ammontare corrispondente. Il successivo periodo del comma 3 disponeva altresì che se la differenza fosse stata superiore all'ammontare complessivo delle riserve o fondi di cui al comma 2, l'eccedenza doveva essere computava in aumento degli utili dei successivi esercizi che pertanto potevano essere distribuiti senza maggiorazione.

Il comma 4 dell'art. 1 del decreto legislativo in commento prevede la indeducibilità dell'imposta sostitutiva.

Le disposizioni concernenti l'affrancamento delle riserve e altri fondi assoggettati a maggiorazione di conguaglio, contenute nei commi da 1 a 5 del citato articolo 1, non si applicano nei confronti delle società e degli enti totalmente partecipati dallo Stato.

Le disposizioni del decreto in commento non si applicano nell'ipotesi di scioglimento agevolato delle cosiddette "società di comodo" che ricadono nelle condizioni previste dall'art. 3, comma 38, della legge n. 662 del 1996, per il quale si applicano le disposizioni specifiche del successivo comma 39.

7.2 Liquidazione e versamento dell'imposta sostitutiva.

Ai sensi dell'art. 1, comma 3, del decreto legislativo in commento l'imposta sosituva deve essere liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996.

Il versamento di tale imposta deve essere effettuato in tre rate, nel rispetto delle seguenti modalità:

- la prima rata, stabilita nella misura del 9 per cento dell'imposta sostitutiva dovuta, deve essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'imposta della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996;
- la seconda rata, stabilita nella misura del 50 per cento dell'imposta sostitutiva dovuta, deve essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'imposta della dichiarazione dei redditi relativa al secondo esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996,
- la terza rata, stabilita nella misura del 41 per cento dell'imposta sostitutiva dovuta, deve essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'imposta della dichiarazione dei redditi relativa al terzo esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996.

Non sono dovuti interessi per la dilazione di pagamento.

Per il versamento dell'imposta sostitutiva va utilizzato il seguente codice tributo:

- 1670 - Imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio (art. 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 467).

Il versamento è effettuato al concessionario della riscossione competente in base al domicilio fiscale del contribuente o mediante delega alle banche, utilizzando rispettivamente la distinta Mod. 22 o la delega di pagamento Mod. D ovvero, in caso di pagamento tramite gli uffici postali, il bollettino Mod. 31.

Il periodo di riferimento da indicare sui modelli è l'anno per il quale si effettuano i versamenti da indicare nella forma AA.AA.

Le somme riscosse vanno riversate al Capo VI, Capitolo 1034, articolo 1 del bilancio dello Stato.

Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

7.3 Imputazione dell'imposta sostitutiva alle voci di bilancio

L'imputazione dell'imposta sostitutiva può essere fatta, in tutto o in parte, a carico delle riserve, degli altri fondi di bilancio (o rendiconto) ovvero del capitale sociale (o fondo di dotazione). In quest'ultimo caso, la norma precisa che la corrispondente riduzione è operata anche in deroga alle disposizioni contenute nell'articolo 2365 del codice civile ed osservando le modalità di cui all'art. 2445, secondo comma, del codice civile. Pertanto, la riduzione del capitale sociale (o del fondo di dotazione) per effetto dell'imputazione dell'imposta sostitutiva può essere deliberata dall'assemblea ordinaria e l'avviso di convocazione deve indicare le ragioni e le modalità della riduzione.

Il direttore generale
del dipartimento delle entrate
ROMANO

APPENDICE

DECRETO LEGISLATIVO 18 dicembre 1997, n. **467**. — *Disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito d'imposta sugli utili societari, a norma dell'art. 3, comma 162, lettere* e) *ed* i), *della legge 23 dicembre 1996, n. 662.*

Il decreto legislativo sopra citato è stato pubblicato nel supplemento ordinario n. 3/L alla *Gazzetta Ufficiale* - serie generale - n. 3 del 5 gennaio 1998.

98A0693

DOMENICO CORTESANI, *direttore*

FRANCESCO NOCITA, *redattore*
ALFONSO ANDRIANI, *vice redattore*

(1651335) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO

LIBRERIE CONCESSIONARIE PRESSO LE QUALI È IN VENDITA LA GAZZETTA UFFICIALE

ABRUZZO

◇ **CHIETI**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via A. Herio, 21

◇ **L'AQUILA**
LIBRERIA LA LUNA
Viale Persichetti, 9/A

◇ **LANCIANO**
LITOLIBROCARTA
Via Ferro di Cavallo, 43

◇ **PESCARA**
LIBRERIA COSTANTINI DIDATTICA
Corso V. Emanuele, 146
LIBRERIA DELL'UNIVERSITÀ
Via Galilei (ang. via Gramsci)

◇ **SULMONA**
LIBRERIA UFFICIO IN
Circonvallazione Occidentale, 10

BASILICATA

◇ **MATERA**
LIBRERIA MONTEMURRO
Via delle Beccherie, 69

◇ **POTENZA**
LIBRERIA PAGGI ROSA
Via Pretoria

CALABRIA

◇ **CATANZARO**
LIBRERIA NISTICÒ
Via A. Daniele, 27

◇ **COSENZA**
LIBRERIA DOMUS
Via Monte Santo, 51/53

◇ **PALMI**
LIBRERIA IL TEMPERINO
Via Roma, 31

◇ **REGGIO CALABRIA**
LIBRERIA L'UFFICIO
Via B. Buozzi, 23/A/B/C

◇ **VIBO VALENTIA**
LIBRERIA AZZURRA
Corso V. Emanuele III

CAMPANIA

◇ **ANGRI**
CARTOLIBRERIA AMATO
Via dei Goti, 11

◇ **AVELLINO**
LIBRERIA GUIDA 3
Via Vasto, 15
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via Matteotti, 30/32
CARTOLIBRERIA CESA
Via G. Nappi, 47

◇ **BENEVENTO**
LIBRERIA LA GIUDIZIARIA
Via F. Paga, 11
LIBRERIA MASONE
Viale Rettori, 71

◇ **CASERTA**
LIBRERIA GUIDA 3
Via Caduti sul Lavoro, 29/33

◇ **CASTELLAMMARE DI STABIA**
LINEA SCUOLA S.a.s.
Via Raiola, 69/D

◇ **CAVA DEI TIRRENI**
LIBRERIA RONDINELLA
Corso Umberto I, 253

◇ **ISCHIA PORTO**
LIBRERIA GUIDA 3
Via Sogliuzzo

◇ **NAPOLI**
LIBRERIA L'ATENEO
Viale Augusto, 168/170
LIBRERIA GUIDA 1
Via Portalba, 20/23
LIBRERIA GUIDA 2
Via Merliani, 118
LIBRERIA I.B.S.
Salita del Casale, 18
LIBRERIA LEGISLATIVA MAJOLO
Via Caravita, 30
LIBRERIA TRAMA
Piazza Cavour, 75

◇ **NOCERA INFERIORE**
LIBRERIA LEGISLATIVA CRISCUOLO
Via Fava, 51

◇ **POLLA**
CARTOLIBRERIA GM
Via Crispi

◇ **SALERNO**
LIBRERIA GUIDA
Corso Garibaldi, 142

EMILIA-ROMAGNA

◇ **BOLOGNA**
LIBRERIA GIURIDICA CERUTI
Piazza Tribunali, 5/F
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via Castiglione, 1/C
EDINFORM S.a.s.
Via Farini, 27

◇ **CARPI**
LIBRERIA BULGARELLI
Corso S. Cabassi, 15

◇ **CESENA**
LIBRERIA BETTINI
Via Vescovado, 5

◇ **FERRARA**
LIBRERIA PASELLO
Via Canonica, 16/18

◇ **FORLÌ**
LIBRERIA CAPPELLI
Via Lazzaretto, 51
LIBRERIA MODERNA
Corso A. Diaz, 12

◇ **MODENA**
LIBRERIA GOLIARDICA
Via Emilia, 210

◇ **PARMA**
LIBRERIA PIROLA PARMA
Via Farini, 34/D

◇ **PIACENZA**
NUOVA TIPOGRAFIA DEL MAINO
Via Quattro Novembre, 160

◇ **RAVENNA**
LIBRERIA RINASCITA
Via IV Novembre, 7

◇ **REGGIO EMILIA**
LIBRERIA MODERNA
Via Farini, 1/M

◇ **RIMINI**
LIBRERIA DEL PROFESSIONISTA
Via XXII Giugno, 3

FRIULI-VENEZIA GIULIA

◇ **GORIZIA**
CARTOLIBRERIA ANTONINI
Via Mazzini, 16

◇ **PORDENONE**
LIBRERIA MINERVA
Piazzale XX Settembre, 22/A

◇ **TRIESTE**
LIBRERIA EDIZIONI LINT
Via Romagna, 30
LIBRERIA TERGESTE
Piazza Borsa, 15 (gall. Tergesteo)

◇ **UDINE**
LIBRERIA BENEDETTI
Via Mercatovecchio, 13
LIBRERIA TARANTOLA
Via Vittorio Veneto, 20

LAZIO

◇ **FROSINONE**
CARTOLIBRERIA LE MUSE
Via Marittima, 15

◇ **LATINA**
LIBRERIA GIURIDICA LA FORENSE
Viale dello Statuto, 28/30

◇ **RIETI**
LIBRERIA LA CENTRALE
Piazza V. Emanuele, 8

◇ **ROMA**
LIBRERIA DE MIRANDA
Viale G. Cesare, 51/E-F-G
LIBRERIA GABRIELE MARIA GRAZIA
c/o Pretura Civile, piazzale Clodio
LA CONTABILE
Via Tuscolana, 1027
LIBRERIA IL TRITONE
Via Tritone, 61/A
LIBRERIA L'UNIVERSITARIA
Viale Ippocrate, 99
LIBRERIA ECONOMICO GIURIDICA
Via S. Maria Maggiore, 121
LIBRERIA MEDICHINI
Via Marcantonio Colonna, 68/70

◇ **SORA**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via Abruzzo, 4

◇ **TIVOLI**
LIBRERIA MANNELLI
Viale Mannelli, 10

◇ **VITERBO**
LIBRERIA DE SANTIS
Via Venezia Giulia, 5
LIBRERIA "AR"
Palazzo Uffici Finanziari - Pietrare

LIGURIA

◇ **CHIAVARI**
CARTOLERIA GIORGINI
Piazza N.S. dell'Orto, 37/38

◇ **GENOVA**
LIBRERIA GIURIDICA BALDARO
Via XII Ottobre, 172/R

◇ **IMPERIA**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Viale Matteotti, 43/A-45

◇ **LA SPEZIA**
CARTOLIBRERIA CENTRALE
Via dei Colli, 5

LOMBARDIA

◇ **BERGAMO**
LIBRERIA ANTICA E MODERNA
LORENZELLI
Viale Giovanni XXIII, 74

◇ **BRESCIA**
LIBRERIA QUERINIANA
Via Trieste, 13

◇ **BRESSO**
CARTOLIBRERIA CORRIDONI
Via Corridoni, 11

◇ **BUSTO ARSIZIO**
CARTOLIBRERIA CENTRALE BORAGNO
Via Milano, 4

◇ **COMO**
LIBRERIA GIURIDICA BERNASCONI
Via Mentana, 15
NANI LIBRI E CARTE
Via Cairoli, 14

◇ **CREMONA**
LIBRERIA DEL CONVEGNO
Corso Campi, 72

◇ **GALLARATE**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Piazza Risorgimento, 10
LIBRERIA TOP OFFICE
Via Torino, 8

◇ **LECCO**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Corso Mart. Liberazione, 100/A

◇ **LODI**
LA LIBRERIA S.a.s.
Via Defendente, 32

◇ **MANTOVA**
LIBRERIA ADAMO DI PELLEGRINI
Corso Umberto I, 32

◇ **MILANO**
LIBRERIA CONCESSIONARIA
IPZS-CALABRESE
Galleria V. Emanuele II, 15

◇ **MONZA**
LIBRERIA DELL'ARENGARIO
Via Mapelli, 4

◇ **SONDRIO**
LIBRERIA MAC
Via Caimi, 14

Segue: LIBRERIE CONCESSIONARIE PRESSO LE QUALI È IN VENDITA LA GAZZETTA UFFICIALE

◇ **VARESE**
LIBRERIA PIROLA DI MITRANO
Via Albuzzi, 8

MARCHE

◇ **ANCONA**
LIBRERIA FOGOLA
Piazza Cavour, 4/5/6
◇ **ASCOLI PICENO**
LIBRERIA PROSPERI
Largo Crivelli, 8
◇ **MACERATA**
LIBRERIA UNIVERSITARIA
Via Don Minzoni, 6
◇ **PESARO**
LIBRERIA PROFESSIONALE MARCHIGIANA
Via Mameli, 34
◇ **S. BENEDETTO DEL TRONTO**
LA BIBLIOFILA
Viale De Gasperi, 22

MOLISE

◇ **CAMPOBASSO**
CENTRO LIBRARIO MOLISANO
Viale Manzoni, 81/83
LIBRERIA GIURIDICA DI.E.M.
Via Capriglione, 42-44

PIEMONTE

◇ **ALBA**
CASA EDITRICE ICAP
Via Vittorio Emanuele, 19
◇ **ALESSANDRIA**
LIBRERIA INTERNAZIONALE BERTOLOTTI
Corso Roma, 122
◇ **ASTI**
LIBRERIA BORELLI
Corso V. Alfieri, 364
◇ **BIELLA**
LIBRERIA GIOVANNACCI
Via Italia, 14
◇ **CUNEO**
CASA EDITRICE ICAP
Piazza dei Galimberti, 10
◇ **NOVARA**
EDIZIONI PIROLA E MODULISTICA
Via Costa, 32
◇ **TORINO**
CARTIERE MILIANI FABRIANO
Via Cavour, 17
◇ **VERBANIA**
LIBRERIA MARGAROLI
Corso Mameli, 55 - Intra

PUGLIA

◇ **ALTAMURA**
LIBRERIA JOLLY CART
Corso V. Emanuele, 16
◇ **BARI**
CARTOLIBRERIA QUINTILIANO
Via Arcidiacono Giovanni, 9
LIBRERIA PALOMAR
Via P. Amedeo, 176/B
LIBRERIA LATERZA GIUSEPPE & FIGLI
Via Sparano, 134
LIBRERIA FRATELLI LATERZA
Via Crisanzio, 16
◇ **BRINDISI**
LIBRERIA PIAZZO
Piazza Vittoria, 4
◇ **CERIGNOLA**
LIBRERIA VASCIAVEO
Via Gubbio, 14
◇ **FOGGIA**
LIBRERIA ANTONIO PATIERNO
Via Dante, 21
◇ **LECCE**
LIBRERIA LECCE SPAZIO VIVO
Via Palmieri, 30
◇ **MANFREDONIA**
LIBRERIA IL PAPIRO
Corso Manfredi, 126
◇ **MOLFETTA**
LIBRERIA IL GHIGNO
Via Campanella, 24

◇ **TARANTO**
LIBRERIA FUMAROLA
Corso Italia, 229

SARDEGNA

◇ **CAGLIARI**
LIBRERIA F.LLI DESSÌ
Corso V. Emanuele, 30/32
◇ **ORISTANO**
LIBRERIA CANU
Corso Umberto I, 19
◇ **SASSARI**
LIBRERIA AKA
Via Roma, 42
LIBRERIA MESSAGGERIE SARDE
Piazza Castello, 11

SICILIA

◇ **ACIREALE**
CARTOLIBRERIA BONANNO
Via Vittorio Emanuele, 194
LIBRERIA S.G.C. ESSEGICI S.a.s.
Via Caronda, 8/10
◇ **AGRIGENTO**
TUTTO SHOPPING
Via Panoramica dei Templi, 17
◇ **ALCAMO**
LIBRERIA PIPITONE
Viale Europa, 61
◇ **CALTANISSETTA**
LIBRERIA SCIASCIA
Corso Umberto I, 111
◇ **CASTELVETRANO**
CARTOLIBRERIA MAROTTA & CALIA
Via Q. Sella, 106/108
◇ **CATANIA**
LIBRERIA ARLIA
Via Vittorio Emanuele, 62
LIBRERIA LA PAGLIA
Via Etnea, 393
LIBRERIA ESSEGICI
Via F. Riso, 56
◇ **ENNA**
LIBRERIA BUSCEMI
Piazza Vittorio Emanuele, 19
◇ **GIARRE**
LIBRERIA LA SENORITA
Corso Italia, 132/134
◇ **MESSINA**
LIBRERIA PIROLA MESSINA
Corso Cavour, 55
◇ **PALERMO**
LIBRERIA CICALA INGUAGGIATO
Via Villaermosa, 28
LIBRERIA FORENSE
Via Maqueda, 185
LIBRERIA MERCURIO LI.CA.M.
Piazza S. G. Bosco, 3
LIBRERIA S.F. FLACCOVIO
Piazza V. E. Orlando, 15/19
LIBRERIA S.F. FLACCOVIO
Via Ruggero Settimo, 37
LIBRERIA FLACCOVIO DARIO
Viale Ausonia, 70
LIBRERIA SCHOOL SERVICE
Via Galletti, 225
◇ **S. GIOVANNI LA PUNTA**
LIBRERIA DI LORENZO
Via Roma, 259
◇ **TRAPANI**
LIBRERIA LO BUE
Via Cascio Cortese, 8
LIBRERIA GIURIDICA DI SAFINA
Corso Italia, 81

TOSCANA

◇ **AREZZO**
LIBRERIA PELLEGRINI
Via Cavour, 42
◇ **FIRENZE**
LIBRERIA ALFANI
Via Alfani, 84/86 R
LIBRERIA MARZOCCO
Via de' Martelli, 22 R
LIBRERIA PIROLA «già Etruria»
Via Cavour, 46 R
◇ **GROSSETO**
NUOVA LIBRERIA S.n.c.
Via Mille, 6/A
◇ **LIVORNO**
LIBRERIA AMEDEO NUOVA
Corso Amedeo, 23/27
LIBRERIA IL PENTAFOGLIO
Via Fiorenza, 4/B
◇ **LUCCA**
LIBRERIA BARONI ADRI
Via S. Paolino, 45/47
LIBRERIA SESTANTE
Via Montanara, 37
◇ **MASSA**
LIBRERIA IL MAGGIOLINO
Via Europa, 19
◇ **PISA**
LIBRERIA VALLERINI
Via dei Mille, 13
◇ **PISTOIA**
LIBRERIA UNIVERSITARIA TURELLI
Via Macallè, 37
◇ **PRATO**
LIBRERIA GORI
Via Ricasoli, 25
◇ **SIENA**
LIBRERIA TICCI
Via Terme, 5/7
◇ **VIAREGGIO**
LIBRERIA IL MAGGIOLINO
Via Puccini, 38

TRENTINO-ALTO ADIGE

◇ **TRENTO**
LIBRERIA DISERTORI
Via Diaz, 11

UMBRIA

◇ **FOLIGNO**
LIBRERIA LUNA
Via Gramsci, 41
◇ **PERUGIA**
LIBRERIA SIMONELLI
Corso Vannucci, 82
LIBRERIA LA FONTANA
Via Sicilia, 53
◇ **TERNI**
LIBRERIA ALTEROCCA
Corso Tacito, 29

VENETO

◇ **CONEGLIANO**
CARTOLERIA CANOVA
Corso Mazzini, 7
◇ **PADOVA**
IL LIBRACCIO
Via Portello, 42
LIBRERIA DIEGO VALERI
Via Roma, 114
◇ **ROVIGO**
CARTOLIBRERIA PAVANELLO
Piazza V. Emanuele, 2
◇ **TREVISO**
CARTOLIBRERIA CANOVA
Via Calmaggiore, 31
◇ **VENEZIA**
CENTRO DIFFUSIONE PRODOTTI I.P.Z.S.
S. Marco 1893/B - Campo S. Fantin
◇ **VERONA**
LIBRERIA GIURIDICA EDITRICE
Via Costa, 5
LIBRERIA GROSSO GHELFI BARBATO
Via G. Carducci, 44
LIBRERIA L.E.G.I.S.
Via Adigetto, 43
◇ **VICENZA**
LIBRERIA GALLA 1880
Corso Palladio, 11